



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13502.721089/2014-46
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3302-012.620 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente PROQUIGEL QUÍMICA SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO PROGRAMA DO ESTADO DA BAHIA (DESENVOLVE). AUTUAÇÃO REFLEXA DO IRPJ.. NÃO CONHECIMENTO. COMPETÊNCIA DA 1ª SEÇÃO

Tratando-se de autuação de PIS/COFINS reflexa àquela do IRPJ, no âmbito das normas do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e do art. 21, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 11.941/2009, que disciplinam o tratamento a ser dado às subvenções de investimento na apuração da cálculo das contribuições sociais, deve-se não conhecer da matéria, declinando competência de julgamento para a 1ª Seção do CARF.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. ESTABELECIMENTOS DO SUJEITO PASSIVO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre serviços de fretes utilizados para transporte de produtos intermediários entre estabelecimentos do próprio sujeito passivo.

FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DO SUJEITO PASSIVO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

São passíveis de creditamento os fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos do sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

EMENTA. MESMO TEOR. ECONOMIA PROCESSUAL. DISPENSA.

Aplicam-se ao PIS/PASEP as mesmas ementas da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário. Na parte conhecida, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para reconhecer os créditos relativos aos fretes de produtos acabados. Vencidos os conselheiros Vinícius Guimarães (relator), Walker Araújo e Denise Madalena Green que negavam provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões, com relação aos fretes de produtos em elaboração, os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Raphael Abad e Denise Madalena Green. Designado o Conselheiro José Renato Pereira de Deus para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimarães – Presidente em Exercício e Relator

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinícius Guimarães (Presidente em Exercício), Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green. Ausentes os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Larissa Nunes Girard.

Relatório

Por bem retratar os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de exigência fiscal formalizada nos autos de infração de fls. 02/21 (a numeração refere-se sempre à versão digital dos autos) relativa à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e contribuição para o Programa de Integração Social – PIS. O feito, relativo a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010 constituiu crédito tributário nas cifras de R\$ 6.6061.593,72 (Cofins) e R\$ 1.316.003,93 (PIS), incluídos principal, multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora.

Os motivos da autuação foram descritos no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 22/67 e vão a seguir resumidos.

No início do citado Termo a auditoria relata fatos relacionados à tributação do IRPJ e CSLL sobre as quantias auferidas com o incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia no âmbito do Programa de Desenvolvimento Industrial e Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve, do qual é beneficiária. As verificações levaram à formalização de exigência fiscal objeto de autos de infração tratados no processo administrativo n.º 13502.721088/2014-00.

Parte do crédito tributário formalizado em relação ao PIS e à Cofins objeto dos presentes autos decorre de constatações relacionadas a valores auferidos como incentivo no escopo do citado programa Desenvolve.

No tocante ao plano de incentivo, o Termo de Verificação refere-se à legislação que criou o programa Desenvolve (Lei Estadual n.º 7.980, de 2001 e Decreto Estadual n.º 8.205, de 2002). O benefício, em síntese, foi instituído com o objetivo de fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado. O benefício consistia na dilação do prazo de pagamento do saldo devedor e no diferimento do lançamento e pagamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS devido.

Também foi concedido, no âmbito do programa, desconto de até 90% para a liquidação antecipada do imposto cujo prazo fora dilatado.

A receita auferida com o incentivo em foco, prossegue a auditoria, prossegue e relata que a receita auferida pela fiscalizada com o incentivo foi contabilizada nas rubricas n.º 3211.49 e 3231.49 (ICMS – Incentivo Fiscal Estadual) sob o histórico: Ganho com desenvolve no mês de (mês)/2010.

E prossegue então o documento fiscal:

50 – Entretanto, ao longo da análise desenvolvida, observa-se que em nenhum momento o valor referente à receita auferida com a subvenção concedida no âmbito do programa DESENVOLVE foi acrescida à base de cálculo das contribuições. O contribuinte, portanto, incorre na infração de omissão de receita tributável pelo PIS/PASEP e pela COFINS.

51 – No caso destas contribuições, não há sequer a necessidade de verificar se a receita auferida com o DESENVOLVE é proveniente de uma subvenção para custeio ou para investimento, ou se foi concedida por ente federal ou estadual.

Isto porque a Lei n.º 10.637/2002 (PIS/PASEP) e a Lei n.º 10.833/2003 (COFINS), ambas no art. 1.º, § 2.º, definem a base de cálculo das contribuições da seguinte forma: (Lei n.º 10.637/2002)

Art. 1.º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1.º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).

(Lei nº 10.833/2003)

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

52 - Como se verifica nestes dispositivos, qualquer receita auferida pelo contribuinte, no regime não-cumulativo, integra a base de cálculo das contribuições, exceto aquelas expressamente previstas no § 3º. As normas preveem que as contribuições têm como base de cálculo o faturamento, definido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, e que estas compreendem a receita bruta da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

53 – Trata-se de conceito diverso daquele estabelecido na Lei nº 9.718, de 1998, que trata do PIS e da COFINS cumulativos. O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da referida Lei, que ampliava a base de cálculo destas contribuições no regime cumulativo. Para o regime não-cumulativo, entretanto, são válidas as normas acima transcritas.

54 – A Lei nº 12.973, de 13/05/2014, em seus artigos 54 e 55, alterou o art. 1º, §3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, acrescentando a seguinte hipótese de exclusão da base de cálculo das contribuições - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

55 – Os artigos citados só entrarão em vigor a partir de 01/01/2015, segundo o artigo 119 da própria Lei. Desta mudança legislativa conclui-se que as subvenções para investimento, até 31/12/2014, deverão compor a base de cálculo das contribuições, só havendo amparo legal para sua exclusão a partir desta data, com a introdução de norma expressa nesse sentido.

[...]

Na continuação do Termo Fiscal, o auditor descreve as demais infrações que justificaram a formalização de crédito tributário, vindo a compor a matéria exigida no auto de infração.

A autoridade relata ter analisado a linha referente a “Outras Operações com Direito a Crédito” informada pela contribuinte nos DACONs mensais. Intimada, a fiscalizada anotou que os valores consignados na citada linha do DACON correspondiam a acertos financeiros efetuados por meio de Notas de Crédito (NC) referentes a faturamentos efetuados a maior em fornecimentos realizados à CBE – Cia Brasileira de Estireno”.

Em função dessa resposta, novamente foi a contribuinte intimada a esclarecer a que se referiam as operações de faturamento a maior e acerto, e assinalou a pessoa jurídica que:

1º - A Proquigel é fornecedora de produtos para a CBE, ou seja, habitualmente a Proquigel tem ativos a receber da CBE, no caso duplicatas a receber.

2º - Em Dezembro/2010, a CBE efetuou o pagamento de dívidas financeiras de responsabilidade da Proquigel, o que originou um passivo da Proquigel contra a CBE.

A fim de evitar movimentações desnecessárias de numerários entre as partes, as Companhias em questão decidiram efetuar um encontro de contas onde parte das duplicatas a receber pela Proquigel (item 1º, acima) foram quitadas contra o passivo CBE (item 2º, acima).

Depois de analisar a natureza dessas movimentações bem como a documentação exibida pela fiscalizada, pondera a fiscalização:

63 – O contribuinte realiza uma operação comercial com a CBE, empresa pertencente ao mesmo grupo empresarial, o UNIGEL. Conforme o site da UNIGEL na internet, este grupo adquiriu 100% da participação na CBE em 1997.

64 - Da análise da documentação apresentada, observa-se que a conta contábil 2251.35, na qual o contribuinte declara que estão registrados os valores que supostamente dão direito a créditos, é uma conta corrente com a CBE, na qual são registrados os débitos e créditos de uma empresa para com a outra.

65 – Nesta conta do Passivo Não Circulante, segundo declaração apresentada pelo contribuinte, a liquidação da dívida da Proquigel pela CBE é registrada a crédito (1), enquanto a liquidação das duplicatas que estavam em aberto no seu Contas a Receber do Cliente CBE é registrada a débito (2).

66 – Tal operação está registrada na contabilidade apenas no mês de Dezembro de 2010, no valor de R\$ 11.319.584,14. Entretanto, o valor indicado nos DACON's referentes ao período de Janeiro a Abril de 2010 como “Outras Operações com Direito a Crédito” é de R\$ 14.180.145,46. A conta não apresenta qualquer saldo que justificasse a emissão das tais Notas de Crédito.

67 – Aliás, as próprias Notas de Crédito apresentadas, das quais apenas 4 se referem ao ano de 2010, discriminam um valor diferente, que totaliza R\$ 11.166.864,52.

68 – A questão dos faturamentos efetuados a maior com acertos financeiros através de Notas de Crédito, que foi a primeira justificativa apresentada pelo contribuinte, não restou demonstrada. E mesmo que estivesse, não teria qualquer influência sobre a apuração das contribuições, pois a base de cálculo destas foi perfeitamente determinada com base nas notas fiscais eletrônicas, nada havendo a ser excluído.

69 – Com efeito, a apuração da base de cálculo das contribuições a partir das notas fiscais eletrônicas (acrescida das receitas de aluguel) conduz ao mesmo resultado declarado pelo contribuinte nos DACON's e em planilha apresentada à esta fiscalização, já comentada nos itens 46 a 48 deste Termo, com exceção, em relação a esta última, apenas pela exclusão do valor de R\$14.180.145,46.

70 – Na citada planilha, apresentada para justificar a divergência entre a receita de vendas indicada na DIPJ e a indicada nos DACON's, o contribuinte exclui este valor da base de cálculo das contribuições, discriminando-o como “Desc. Incond. Ref. Notas Créditos”.

71 – Logo se vê que o contribuinte tinha dúvidas sobre como declarar este valor, pois nesta planilha o valor é descontado da base de cálculo como se fosse referente a descontos incondicionais concedidos. Já nos DACON's, entretanto, ele não é subtraído da base de cálculo, mas passa a compor o item “Outras Operações com Direito a Crédito”, para fins de cálculo dos créditos da não-cumulatividade.

O resultado matemático é o mesmo, mas não há uma definição sobre qual a natureza jurídico/contábil destes valores.

72 - Na resposta apresentada à fiscalização, tais valores são tratados como descontos incondicionais concedidos, que não devem compor a base de cálculo das contribuições, conforme preceitua o art. 1º, § 3º, V, “a”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; mas nos DACON's são fruto de operações que dão direito a crédito, conforme art. 3º das mesmas Leis.

73 – Em verdade, não se enquadram em nenhuma destas categorias. Os descontos incondicionais são parcelas redutoras dos preços de compra e venda constantes da nota fiscal ou da fatura de serviços e não dependentes de evento posterior à emissão desses documentos. Esses descontos são concedidos no ato da operação, quando fica estabelecido o seu valor.

74 - Também chamado de desconto comercial, é uma redução de preço concedida no ato da venda. Em geral, é utilizado como forma de atrair o cliente para a compra ou de incentivá-lo a adquirir uma quantidade maior de mercadorias, como é o caso do desconto promocional, devendo constar da nota fiscal de venda.

75 - O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição, ou seja, não é necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício. Também não pode depender do preço pelo qual a mercadoria será revendida. O desconto deve figurar no título do acordo, com a modalidade e a natureza da sua concessão, qual seja:

a) duplicata: o desconto incondicional deve ser consignado no próprio título, normalmente escrito em campo destinado a instruções ao banco;

b) nota promissória: o desconto deve ser mencionado no verso do título, com expressão alusiva à circunstância motivadora da concessão, já que a promissória, em seu modelo legalmente aprovado, não contém campo para a concessão de desconto;

c) nota fiscal: o desconto é mencionado no seu corpo, devendo o vendedor considerar a legislação fiscal vigente, de modo que a aplique corretamente no que se refere à dedutibilidade ou não do desconto na determinação da base de cálculo dos tributos.

76 – Nas Notas Fiscais apresentadas pelo contribuinte, referente às vendas para a CBE, não consta qualquer tipo de desconto. Nos registros contábeis da empresa também não há nenhuma conta referente a “Descontos Incondicionais”. Desta forma, a base de cálculo das contribuições é o valor da rubrica contábil “Receitas Brutas” (conta contábil 3100.00), acrescida das receitas de aluguel, e subtraída das Receitas Sujeitas à Alíquota Zero (DACON, Fichas 07 A e 17 A, linha 04) e de Venda para Exportação (DACON, Fichas 07A e 17 A, linha 07).

77 – As Notas de Crédito apresentadas pelo contribuinte também não se prestam a comprovar qualquer tipo de desconto oferecido pela Proquigel. Não possuem qualquer valor fiscal, pois representam apenas documentos particulares na qual a Proquigel concede um crédito à CBE em decorrência de acordos comerciais que mantem com esta empresa.

78 – Quanto à possibilidade das operações descritas neste tópico concederem direito a crédito, verifica-se que não há respaldo legal para tal creditamento. As hipóteses do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 são taxativas, e a operação aqui analisada não se enquadra em nenhuma delas.

79 – A concessão de um crédito para uma empresa controlada pelo fato desta ter, supostamente, pago um valor a maior pelos produtos não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas para gerar créditos da não-cumulatividade.

80 – Ademais, a fiscalizada não comprovou qual o valor pago a maior e nem o porquê de ter ocorrido este excesso. O fato da Proquigel ter decidido, seja por qual motivo, conceder um crédito a sua controlada, mesmo se esta pagou um valor alto em relação ao mercado de commodities, só encontra repercussão no âmbito da relação entre as duas empresas, sem qualquer efeito fiscal.

81 – Observe-se que não houve qualquer cancelamento de venda ou devolução de mercadorias por parte da CBE.

82 – Nesse contexto, tais créditos devem ser glosados, com o lançamento, via Auto de Infração, das contribuições respectivas.

Abrindo nova frente, o Termo Fiscal discorre sobre a glosa de créditos indevidamente descontados, calculados sobre valores com fretes internos. Assim diz a fiscalização:

83 – Ainda analisando os DACON's mensais, verificou-se que o contribuinte informou, nas Fichas 06A e 16A, linha 07, ter incorrido em custos referentes a "Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda" no montante de R\$ 26.855.866,23.

84 – Nesse contexto, foi solicitado ao contribuinte que discriminasse, desse montante, qual a parcela referente a fretes do transporte de produto acabado ou em elaboração entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica.

85 – O contribuinte apresentou planilha discriminando tais valores, os quais foram glosados da base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade, sendo as contribuições respectivas lançadas através de Auto de Infração.

O Termo anuncia que, conforme o inciso IX, art. 3º e art. 15 da Lei nº 10833, de 2003, somente os fretes incorridos nas operações de venda dão margem ao cálculo de créditos no regime não cumulativo:

87 – Como se verifica, não há previsão legal para o cálculo de créditos sobre fretes que não sejam referentes a operações de venda, conforme especificado no inciso IX do art. 3º acima transcrito. Assim, a parcela referente aos fretes internos, no montante total de R\$5.140.427,65, apurada pelo contribuinte, deverá ser excluída da base de cálculo informada nas Fichas 06 A e 16 A, linha 07, dos DACON's mensais.

Em apoio à tese, a fiscalização cita e transcreve jurisprudência administrativa e judicial. Notificada da exigência em 28/11/2014, em 26/12/2014 a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 48.032/48.050 na qual contesta a exigência nos seguintes termos.

A defesa combate o entendimento fiscal de que as subvenções estatais, independente de sua natureza estariam submetidas à incidência de PIS e de Cofins, nos termos da base de cálculo fixada pelas Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. A seu ver os valores recebidos a título de subvenção para investimento são expressamente afastados da tributação do PIS e da COFINS, nos termos dos arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941/2009.

Nesse contexto, busca demonstrar que, ao contrário do entendimento fiscal, o incentivo concedido pelo Estado da Bahia – Desenvolve caracteriza-se como subvenção para investimento e, portanto, estaria fora do escopo da tributação do PIS e da Cofins.

A impugnante destaca que a Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do Recurso Especial nº 141.268 (Acórdão nº 9101.00566) externou entendimento diverso daquele disposto no PN/CST nº 112, de 1978, que embasa a classificação feita pela autoridade com relação ao incentivo. Segundo o citado julgado, a aplicação dos valores recebidos, por conta do benefício fiscal, na efetiva implantação do empreendimento, ao contrário do que entende o PN/CST/112/1978 não é obrigatória para a caracterização da subvenção na categoria "para investimento".

Diz a autuada:

[...] conforme se observa do art. 3o da Lei nº 7.980 de 12 de dezembro de 2001, que institui o Programa Desenvolve, o incentivo tem por finalidade a instalação de novas indústrias e a expansão, reativação ou modernização de empreendimentos já instalados, dentre outras finalidades, portanto, com evidente natureza de subvenção para investimento.

Portanto, a concessão de dilação de prazo para pagamento do ICMS, bem como de desconto na antecipação da parcela do ICMS incentivado, por meio da Lei nº 7.980/2011 e do Decreto nº 8.205/2002, teve o intuito de incrementar o investimento na indústria do Estado.

Esta intenção está expressamente declarada no artigo 3o da Lei e 1º do Decreto.

No mesmo sentido, o Decreto nº 8.205/2002 instituiu obrigações acessórias, de maneira a garantir que os recursos estatais fossem transferidos apenas às pessoas jurídicas que investissem em seu parque industrial, alcançando os objetivos estabelecidos pela Lei nº 7.980/2001.

Especificamente sobre o incentivo concedido do âmbito do programa Desenvolve do Estado da Bahia, continua, diz que no acórdão CSRF n.º 910101.239, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se em favor da classificação do incentivo como tendo a natureza de subvenção para investimento.

Da mesma forma teria sido o entendimento da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF formalizado no acórdão n.º 1202-000616. Cita a contribuinte também julgado da 1ª Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF reiterando que a caracterização do incentivo como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva dos recursos a projeto de investimento predeterminado.

A impugnação transcreve ementas e trechos das citadas decisões administrativas e conclui:

Assim, na esteira do entendimento já firmado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e pela eg. Câmara Superior de Recursos Conselho, a caracterização de subvenção para investimento não depende da vinculação à aplicação dos recursos recebidos em empreendimentos, mesmo porque, a comprovação dessa vinculação é impossível para o beneficiário que recebe o incentivo em um determinado momento e investe em outro.

Com efeito, demonstrados a intenção e o propósito do Estado da Bahia, especificamente no caso do Programa Desenvolve, que a transferência dos recursos é concedida como um estímulo à implantação ou expansão de um empreendimento econômico, deve ser enquadrado como subvenção para investimento.

Na sequência, a impugnante anota ter atendido estritamente o disposto na legislação fiscal para fins de ver não tributado o valor das subvenções para investimentos, nos termos dos requisitos incluídos no art. 38 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei n.º 1.730/79 e art. 443 do RIR/99, com as alterações trazidas pela Lei n.º 11.638/2007.

Detalha, assim, ter procedido de acordo com art. 21 da Lei n.º 11.941/09, que transcreve: Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. quando registrados em conta de resultado:

I - o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei.

E prossegue:

Com efeito, a exclusão dos valores recebidos a título de subvenção para investimento da base de cálculo das referidas contribuições está expressamente prevista na legislação.

Ato contínuo, para atendimento do disposto na legislação, registrou os valores em conta de reserva de capital até a sua efetiva capitalização

Destaca, na sequência, haver registrado os valores auferidos com o incentivo em conta de reserva de capital assim mantendo-os até a efetiva capitalização.

Adiciona que o art. 177 da Lei n.º 6.404, de 1976, dispôs expressamente que os ajustes contábeis realizados para ajustes e harmonização de normas contábeis não podem ser base de incidência de impostos ou contribuições nem ter qualquer efeito tributário. Assim, ainda que os valores fosse levados a contas de resultado, poderiam ser excluídos da base de cálculo desde que não fossem distribuídos aos sócios ou acionistas.

Lembra que a própria fiscalização menciona no Termo de Verificação Fiscal, que a Lei n.º 12.973, de 2014, alterou o art. 1º, §3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003, respectivamente, para acrescentar a hipótese de exclusão da base de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins sobre as subvenções para investimento e complementa:

Esta alteração, de fato, só entra em vigor em janeiro de 2015, para substituir a previsão Lei expressa constante atualmente dos arts. 18 e 21 da Lei n.º 11.941, de 2009, que por sua vez serão revogados em janeiro de 2015.

Anota ainda, finalizando o item que, a seu ver, a própria fiscalização teria reconhecido o caráter do incentivo como de subvenção para investimento nos itens 54 e 55 do TVF. E assim:

[...] restando demonstrado que o Programa Desenvolve tem natureza de subvenção para investimento, e que a Impugnante atendeu a todos os requisitos previstos na legislação, o valor recebido a este título é excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, não podendo se falar em omissão de receita.

Consequentemente deve ser integralmente cancelado o presente lançamento.

A impugnante avança contestando a glosa sobre os créditos descontados em relação a operações de fornecimento à Companhia Brasileira de Estireno - CBE, empresa integrante do grupo econômico de que faz parte:

Conforme informado e documentalmente demonstrado durante o curso da fiscalização, a alegada divergência de valores entre a receita de vendas refere-se aos descontos incondicionais concedidos no preço do MMA fornecido à CBE.

Esses descontos estão discriminados nas planilhas apresentadas à fiscalização.

Posteriormente, foram efetuados ajustes mediante Notas de Crédito, que têm como finalidade a equalização do preço de revenda para margem de mercado, de forma que a CBE não incorra em prejuízo em suas operações. Os preços de revenda praticados pela CBE refletem os valores de mercado.

Com efeito, para fins de direito ao crédito pela Impugnante, cumpre destacar que o valor do desconto concedido é efetivamente abatido pela Impugnante. Logo, o crédito se dá pelo valor líquido da operação.

Portanto, há uma diminuição no preço da operação, refletida no correspondente estorno procedido pela Impugnante, gerando assim o direito ao crédito.

Postula, assim o cancelamento da exigência correspondente.

No último tópico a autuada investe contra a glosa das despesas com fretes interplantas. Defende que o conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS é mais amplo do que defende o Fisco e nele devem ser compreendidos também os gastos gerais, diretos e indiretos, incorridos pela empresa na produção de bens e serviços.

Assim:

Neste contexto, o frete é qualificado como aquisição de serviço, de prestação de serviço de transporte e deve ser considerado como custo de produção, vez que indispensável à atividade produtiva.

[...]

De forma que, em sendo o frete uma operação que por sua natureza gera crédito, não há como vislumbrar na legislação a limitação ao crédito para apenas o último frete da cadeia de comercialização. Isso porque, se tributo é não-cumulativo, vale dizer, desonera as etapas da cadeia em caso de comercialização, então o frete na operação de venda refere-se a todo e qualquer frete que implique na transferência da mercadoria, conforme a melhor logística para o fim último de sua venda e posterior entrega ao consumidor final.

O colegiado de primeira instância julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA DESENVOLVE. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não estritamente atrelados a implantação ou a expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que não se reveste das características próprias das subvenções para investimento, não sendo permitida sua exclusão da base de cálculo da contribuição.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. NÃO CARACTERIZAÇÃO. GLOSA.

Os descontos incondicionais concedidos não ingressam na formação da base de cálculo da contribuição. Descontos concedidos posteriormente à operação de venda, por conta de ajustes de preço a valores de mercado não são considerados descontos incondicionais e não geram créditos no regime da não cumulatividade bem como não podem ser excluídos da base de cálculo.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. FRETES DESVINCULADOS DE OPERAÇÃO DE VENDA.

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação, como os fretes contratados para transporte de bens em elaboração ou de produtos acabados entre a fábrica e o centro distribuidor.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2010 a 31/12/2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA DESENVOLVE. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não estritamente atrelados a implantação ou a expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que não se reveste das características próprias das subvenções para investimento, não sendo permitida sua exclusão da base de cálculo da contribuição.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. NÃO CARACTERIZAÇÃO. GLOSA.

Os descontos incondicionais concedidos não ingressam na formação da base de cálculo da contribuição. Descontos concedidos posteriormente à operação de venda, por conta de ajustes de preço a valores de mercado não são considerados descontos incondicionais e não geram créditos no regime da não cumulatividade bem como não podem ser excluídos da base de cálculo.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. FRETES DESVINCULADOS DE OPERAÇÃO DE VENDA.

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação, como os fretes contratados para transporte de bens em elaboração ou de produtos acabados entre a fábrica e o centro distribuidor.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual reafirmou as alegações trazidas na impugnação. Após o recurso, o sujeito passivo juntou ao processo outras petições (fls. 48213 a 48234, 48198 e 48254).

Na sessão de 25/01/2017, apreciando o recurso voluntário, 2ª Turma Ordinária/3ª Câmara/3ª Sessão deste CARF decidiu converter o julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº. 3302-000.549 a seguir transcritos:

2. Da necessidade de sobrestamento

Do Termo de Verificação Fiscal, extrai-se a seguinte informação, fls. 48075:

No início do citado Termo a auditoria relata fatos relacionados à tributação do IRPJ e CSLL sobre as quantias auferidas com o incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia no âmbito do Programa de Desenvolvimento Industrial e Integração Econômica do Estado da Bahia Desenvolve, do qual é beneficiária. As verificações levaram à formalização de exigência fiscal objeto de autos de infração tratados no processo administrativo nº13502.721088/201400.

Logo, trata-se de caso de processos que devem ser vinculados, pois são reflexos, conforme prevê o regime interno do Carf:

RICARF

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

(...)

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

(...)

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal. (grifos não constam no original)

Ademais, conforme o artigo 6º, § 5º, do RICARF, como se trata de processo em que o principal se encontra na 1ª Seção de Julgamento e o reflexo na 3ª Seção, há necessidade de sobrestar o presente processo até que se tenha a decisão do processo administrativo nº 13502.721088/201400.

Em consulta ao sítio do Carf, na data da sessão de julgamento dos presentes autos, qual seja o dia 25 de janeiro de 2017, observa-se que o último andamento processual do processo principal nº 13502.721088/201400, é datado de 07 de novembro de 2016, onde consta que os autos estão para serem distribuídos/sorteados para a 1ª Seção 4ª Câmara 1ª Turma Ordinária.

Por todo exposto, em cumprimento ao regimento interno, sobrestá-se o presente feito na 3ª Câmara da 3ª Seção até que haja decisão dos autos nº 13502.721088/201400,

cumprindo a determinação de se aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

Após a resolução, o sujeito passivo apresentou manifestação às fls. 48266 a. 48278, na qual informa sobre a decisão definitiva no processo administrativo n.º 13502.721088/2014-00 e defende o afastamento da autuação objeto do presente processo.

Com a decisão definitiva no processo n.º 13502.721088/2014-00, o presente processo foi então sorteado e distribuído a este conselheiro.

Depois da distribuição, o sujeito passivo juntou memorial (fls. 48460 e ss.), no qual defende o afastamento da autuação.

Voto Vencido

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, mas deve ser conhecido apenas parcialmente, como a seguir será demonstrado.

I – Não conhecimento e declinação de competência

Compulsando os elementos dos autos, sobretudo a decisão recorrida, observa-se que o presente processo versa, em parte, sobre exigência reflexa de PIS/PASEP e da COFINS, baseada nos mesmos fatos que deram ensejo ao lançamento de imposto de renda da pessoa jurídica no curso do processo n.º 13502.721088/2014-00.

Nesse sentido, aliás, reconheceu a 2ª Turma Ordinária/3ª Câmara/3ª Sessão deste CARF, na resolução exarada na sessão de 25/01/2017, quando decidiu sobrestar o presente julgamento para a juntada de decisão definitiva naquele outro processo, tendo então assinalado que o caso presente trata de exigência reflexa daquela constituída no processo 13502.721088/2014-00.

De fato, ao cotejar o presente processo com aquele outro processo de IRPJ/CSLL, pode-se constatar que possuem, como base comum, os mesmos fatos, no que diz respeito à matéria relativa à incidência (ou não) de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS sobre incentivos recebidos no âmbito do programa Desenvolve do Estado da Bahia.

Nesse ponto, constata-se que a tributação do PIS/COFINS é reflexa da tributação do IRPJ, devendo ser aplicada, por força do art. 57 da Lei n.º 8.981/95 e do art. 21, parágrafo único, inciso I, da Lei n.º 11.941/2009, na determinação da base de cálculo dessas contribuições sociais, a exclusão das subvenções para investimento, restando, ao meu ver, incontroversa a relação de decorrência de tal matéria com a discussão travada no processo n.º 13502.721088/2014-00 – como reconhece a recorrente em sua manifestação após a resolução.

Nesse contexto, há que se lembrar que a análise da competência desta Turma para apreciar a matéria em questão deve observar as determinações do Regimento Interno do CARF sobre a repartição da competência para julgamento de recursos de ofício e voluntário, de tributos conexos, decorrentes ou reflexos, cuja exigência esteja lastreada em fatos apurados em fiscalização do IRPJ, conforme previsto art. 2º, inciso IV do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, transcrito a seguir:

Art. 2º À 1ª (primeira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

~~III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ;~~

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ, ou se referir a litígio que verse sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem comprovação da operação ou da causa; (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

~~IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova em um mesmo Processo Administrativo Fiscal;~~

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

No caso em tela, tendo em vista que a exigência do PIS e da COFINS sobre os valores de incentivos no âmbito do programa Desenvolve é reflexa da apuração do IRPJ, levada a cabo no processo n.º 13502.721088/2014-00, voto por não conhecer dessa matéria recursal, declinando competência do julgamento à Primeira Seção do CARF.

Nessa linha, após o presente julgamento, o presente processo deverá retornar à unidade de origem, a fim de que a matéria de PIS/COFINS correspondente à tributação reflexa – autuação sobre os incentivos do programa Desenvolve – seja apartada destes autos, constituindo novo processo, o qual deverá ser encaminhado para a 1ª Seção de julgamento do CARF para apreciação da questão reflexa à autuação de IRPJ julgada no processo n.º 13502.721088/2014-00. Após o desmembramento deste processo, este deverá retornar ao CARF para as medidas de praxe – com intimações do sujeito passivo, Procuradoria da Fazenda Nacional, etc.

II – Análise das glosas relativas a Notas de Crédito e Fretes

O presente processo trata, ainda, de exigências fiscais relacionadas a (i) glosas relativas a Notas de Créditos (NC) de acertos financeiros de faturamentos a maior em fornecimentos à Cia Brasileira de Estireno (CBE); (ii) glosas de créditos relativos a fretes entre estabelecimentos da recorrente.

No tocante às glosas relativas a Notas de Créditos (NC) à Cia Brasileira de Estireno (CBE), assim se pronunciou a decisão recorrida:

GLOSA - OUTROS CRÉDITOS - OPERAÇÕES COM A CBE

Outro ponto de discordância à autuação aloja-se na glosa de valores indicados na linha “Outras Operações com Direito a Crédito” informada pela contribuinte nos DACONS mensais.

A fiscalizada anotou que os valores correspondiam a acertos financeiros efetuados por meio de Notas de Crédito (NC) referentes a faturamentos efetuados a maior em fornecimentos realizados à CBE – Cia Brasileira de Estireno.

Intimada a esclarecer a que se referiam as operações de faturamento a maior e acerto, assinalou a pessoa jurídica que:

1º - A Proquigel é fornecedora de produtos para a CBE, ou seja, habitualmente a Proquigel tem ativos a receber da CBE, no caso duplicatas a receber.

2º - Em Dezembro/2010, a CBE efetuou o pagamento de dívidas financeiras de responsabilidade da Proquigel, o que originou um passivo da Proquigel contra a CBE.

A fim de evitar movimentações desnecessárias de numerários entre as partes, as Companhias em questão decidiram efetuar um encontro de contas onde parte das duplicatas a receber pela Proquigel (item 1º, acima) foram quitadas contra o passivo CBE (item 2º, acima).

Diante dessas justificativas, a auditoria depois de analisar a natureza dessas movimentações a auditoria concluiu que a conta contábil 2251.35, na qual foram

registrados os valores em exame, trata-se de uma conta corrente com a CBE, na qual são registrados os débitos e créditos de uma empresa para com a outra e, portanto, não geradora de créditos não-cumulativos.

A auditoria também entendeu não demonstrados os alegados faturamentos efetuados a maior como a contribuinte justificou a emissão das Notas de Créditos. Acrescentou ainda que das Notas de Crédito apresentadas, apenas quatro delas se referem ao ano de 2010, e discriminam valor diferente do lançado à conta Outras Operações com Direito a Crédito. O Fisco também não aceitou a justificativa de que as cifras corresponderiam a descontos incondicionais como arguiu a pessoa jurídica em outro momento.

Retome-se o que diz a contribuinte contrapondo-se à glosa da rubrica Outras Operações com Direito a Crédito:

Conforme informado e documentalmente demonstrado durante o curso da fiscalização, a alegada divergência de valores entre a receita de vendas refere-se aos descontos incondicionais concedidos no preço do MMA fornecido à CBE.

Esses descontos estão discriminados nas planilhas apresentadas à fiscalização. Posteriormente, foram efetuados ajustes mediante Notas de Crédito, que têm como finalidade a equalização do preço de revenda para margem de mercado, de forma que a CBE não incorra em prejuízo em suas operações. Os preços de revenda praticados pela CBE refletem os valores de mercado.

Com efeito, para fins de direito ao crédito pela Impugnante, cumpre destacar que o valor do desconto concedido é efetivamente abatido pela Impugnante. Logo, o crédito se dá pelo valor líquido da operação.

Portanto, há uma diminuição no preço da operação, refletida no correspondente estorno procedido pela Impugnante, gerando assim o direito ao crédito.

Como se vê, a contribuinte quer ver cancelada a glosa sob o argumento de que os valores levados à linha “Outras Operações com Direito a Crédito” corresponderiam a descontos supostamente incondicionais concedidos à pessoa jurídica Companhia Brasileira de Estireno – CBE. Tais descontos, como a própria interessada explica, seriam decorrentes de ajustes de preços ao valor de mercado para que não houvesse prejuízo às operações da CBE.

No entanto, fica evidente que os valores presentes nas mencionadas Notas de Crédito estão descasados com o que vem a ser definido como desconto incondicional.

Estes ocorrem simultaneamente à ocasião da venda por redução do preço e são formalizados no corpo da própria nota fiscal. Como sua própria denominação encerra, o desconto é concedido independente de condições a serem posteriormente verificadas como por exemplo, a pontualidade na liquidação da duplicata ou, no caso em tela, a futura verificação de que o preço praticado foi superior ao de mercado.

Nesse contexto, as operações em foco não dão margem à apuração de créditos da não cumulatividade, devendo-se manter a glosa praticada na autuação.

Da leitura dos excertos, depreende-se que a decisão recorrida sustenta a autuação sob o fundamento de que as referidas Notas de Crédito à CBE não se afiguram como desconto incondicional, uma vez que não “ocorrem simultaneamente à ocasião da venda por redução do preço”, não “são formalizados no corpo da própria nota fiscal” e, ainda, não são concedidos “independente de condições a serem posteriormente verificadas”, como, por exemplo, “a pontualidade na liquidação da duplicata ou, no caso em tela, a futura verificação de que o preço praticado foi superior ao de mercado”.

Analisado o recurso voluntário e as manifestações do sujeito passivo que explicam como se dão as emissões das notas de crédito à CBE, resta evidente que essas rubricas não correspondem a descontos incondicionais, revelando-se como ajustes dependentes de fatos futuros, ou seja, são ajustes condicionados, não formalizados no próprio corpo da nota fiscal ou fatura.

Sobre esse tema, alinho-me ao entendimento consubstanciado em diversas decisões do CARF, entre as quais, cito o Acórdão n.º. 9303-011.415, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, exarado em 15/04/2021, Relator Rodrigo Pôssas, cuja ementa transcrevo a seguir, na parte que interessa ao presente julgamento:

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos (IN/SRF N.º 51/1978).

Assim, entendo que devem prevalecer as glosas relativas às Notas de Créditos à CBE.

Por fim, quanto às glosas de créditos relativos a serviços de fretes de produtos em elaboração e de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente, assim se pronunciou a decisão recorrida:

Como relatado, a fiscalização glosou a parcela dos créditos assinalados no DACON na linha correspondente a “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda” mas que, indagada, **a contribuinte informou se tratar de fretes do transporte de produto acabado ou em elaboração entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica de acordo com planilha entregue à fiscalização.**

A questão do desconto de créditos faz parte da própria essência da sistemática da não cumulatividade. Os artigos 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003 lançaram as diretrizes para a apuração de créditos. Observe-se o que traz o texto do artigo 3º da Lei 10.637, 2002, que trata da apuração de créditos a descontar no que se refere ao PIS (redação vigente à época da apuração dos créditos):

Lei n.º 10.637, de 2002: (.....)

Como se observa, ambos os comandos definem da mesma forma o que deve ser considerado como insumo para fins de creditamento na sistemática da não cumulatividade. Ou seja, no tocante à geração de créditos, deve ser entendido como insumo aquilo que foi taxativamente relacionado no dispositivo, isto é, o que, empregado na fabricação do produto final ou na prestação de serviços, se consome, se desgasta ou tem suas propriedades físico-químicas alteradas em função de sua ação direta com o produto, ou ainda os serviços aplicados ou consumidos na produção dos bens ou na prestação do serviço.

Estando definido em dispositivos que compõem a legislação tributária, não cabe à autoridade administrativa expandir, sem previsão legal, o conceito de insumo ao de custo, ou mesmo de despesas.

Veja-se, não reconhecer determinado desembolso como tendo a natureza de insumo, não implica negar ao dispêndio o caráter de sua necessidade na atividade societária ou mesmo de sua imprescindibilidade para o processo de fabricação dos produtos ou de prestação dos serviços.

Como se vê, a interpretação legal ao conceito de insumo dada pela administração tributária não inclui os desembolsos realizados com pagamento do transporte de produto acabado ou em elaboração entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica como foi o caso dos créditos glosados.

Veja-se, embora tais fretes tenham a natureza de dispêndio necessário, tal desembolso não se vinculam a um serviço que é consumido na produção, condição imposta pela lei para que as despesas com serviços sejam admitidas como geradoras de crédito. **Ou seja, os fretes internos não se enquadram na lista admitida legislação e, portanto, não geram créditos da não cumulatividade. Daí o acerto da autoridade administrativa em não admitir a apuração de crédito sobre essa rubrica.**

Importante destacar que não se está discutindo créditos calculados sobre fretes contratados em operação de venda, suportados pelo vendedor, cuja geração de créditos vem expressamente prevista no art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833, de 2003, aplicável também à apuração do PIS não cumulativo, nos termos do art. 15 do mesmo diploma.

É interessante notar que, nos casos de créditos calculados sobre rótulos que não se referem a insumos consumidos ou aplicados na produção de bens e produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, o legislador expressamente os anotou, a exemplo dos créditos oriundos de gastos efetuados com: a) combustíveis e lubrificantes; b) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; c) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pago a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa d) valor das contraprestações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno porte (Simples); e) edificações e

benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresas; f) armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda; e g) vale-transporte, vale refeição ou alimentação e fardamento ou uniforme fornecido a empregados de pessoa jurídica que explore atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (arts. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003).

A interessada pretende ver reconhecido o direito de apurar créditos não cumulativos calculados sobre os valores das despesas realizadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou ainda em fase de elaboração entre seus estabelecimentos industriais ou entre seus centros de distribuição.

Porém, repita-se, não se tratando de dispêndio com um serviço que seja consumido no processo produtivo – o que o caracterizaria como insumo – e nem de frete contratado nas operações de venda – o que permitiria o crédito por força legal, referidas despesas não geram direito à apuração de créditos no regime não cumulativo.

A questão, inclusive, foi examinada pela instância administrativa responsável pela interpretação da legislação fiscal. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) pronunciou-se sobre o tema ao elaborar a Solução de Divergência n.º 2, de 2011, que recebeu as seguintes ementas:

Contribuição para o PIS/Pasep - Apuração não cumulativa. Créditos de despesas com fretes.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Lei no 10.637, de 2002, art. 3o, II e Lei no 10.833, de 2003, e art.15.

Cofins - Apuração não cumulativa. Créditos de despesas com fretes. Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, arts. 3o, II e IX, e art. 15.

Assim, corretas as glosas de crédito impostas pela unidade local.

São precisos os fundamentos transcritos acima, consignados no voto condutor da decisão recorrida, os quais adoto como razões suplementares de decidir no presente recurso.

Da análise dos autos, constata-se que os fretes glosados são relacionados à movimentação de produtos (em elaboração e acabados) entre os estabelecimentos da própria recorrente, não se caracterizando como fretes na aquisição de insumos ou nas operações de vendas, únicas hipóteses legais de creditamento de fretes. Nesse ponto, diversamente do que defende a recorrente, entendo que essas são as únicas hipóteses legais de creditamento dos fretes, não se lhes aplicando a perquirição relacionada ao conceito de insumos, uma vez que os fretes encontram regramento específico nas Leis n.º. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Na linha de tal entendimento, veja-se, por exemplo, o Acórdão n.º. 9303-005.156, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujas razões consignadas no voto vencedor do Cons. Andrada Márcio Canuto adoto como razões de decidir:

(...)

Conforme já registrado alhures, repita-se, sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis n.º 10.637/02 (PIS) e n.º 10.833/03 (COFINS) referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), somente em duas situações é possível creditar-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS:

- 1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;
- 2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) compõe o valor do custo de aquisição do insumo e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agrega ao custo de aquisição do insumo. Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:(...)

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal contida no Art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). (...)

Tal orientação consta na ajuda do preenchimento da DACON, conforme destacou a auditora fiscal na sua informação fiscal que a seguir se transcreve:

“O frete faz parte do custo de aquisição dos bens e produtos adquiridos para revenda ou utilizados como insumos sendo essa a única forma que esses fretes entram na base de cálculo dos créditos, ou seja, como custo de aquisição e não como serviços utilizados como insumos e tal orientação inclusive consta do Ajuda do Dacon – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais.

AJUDA DO DACON – INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 1,65%

Linha 06A/01 – Bens para Revenda Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens ou mercadorias para revenda.

Atenção:

- 1) ...
- 2) ...
- 3) Integram o custo de aquisição dos bens e das mercadorias o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador.

Linha 06A/02 – Bens Utilizados como Insumos Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.(..)

- 3) Integram o custo de aquisição dos insumos o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador”.

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço.

Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.(...)

Como se vê, a possibilidade de creditamento do frete na compra de insumos se dá pela integração do frete ao custo de aquisição dos insumos.

No caso dos autos, não é esse frete que está em questão, mas aquele ligado ao transporte, entre os estabelecimentos da recorrente, de produtos já adquiridos (em elaboração ou acabados) – vide Termo de Verificação Fiscal e o próprio recurso voluntário.

Saliente-se, ademais, que o transporte de produtos acabados, tal qual no caso concreto, não pode se caracterizar como fretes nas operações de venda. A esse respeito, devo sublinhar que minha compreensão do assunto foi substancialmente alterada com a decisão, pela 3ª Turma da CSRF, do Acórdão n.º. 9303-010.249, de 20 de março de 2020, no qual restou decidido que o frete na transferência de produtos acabados não gera direito a créditos de PIS/COFINS não-cumulativos, cujos excertos da Declaração de Voto do Conselheiro Rodrigo Pôssas, transcrevo, a seguir, adotando seus fundamentos como razões de decidir no presente voto:

Em resumo, eu considerava que a redação da referida norma legal sobre “frete na operação de venda” independesse da mudança de titularidade da mercadoria pois o cento de custo “operações de venda” contemplaria os fretes sobre produtos acabados. Porém, fiz uma minuciosa pesquisa jurisprudencial e o STJ tem jurisprudência dominante no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados.

Segue um resumo da pesquisa jurisprudencial.

"RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. "É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissis, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF". (AgInt no AREsp 1031163/RJ, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 29/06/2017)

2. A falta de particularização do dispositivo de lei federal objeto de divergência jurisprudencial consubstancia deficiência bastante a inviabilizar a abertura da instância especial. Incidência da Súmula 284/STF.

3. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AgInt no AREsp 1.198.768/SC, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 05/03/2018).

Por outro lado, por simples cotejo entre as razões do Recurso Especial e os fundamentos do acórdão recorrido, observa-se que a tese recursal contida nos arts. 2º, II, da Lei 9.478/97; 146 do CTN e 48, §§ 11 e 12 da Lei 9.430/96, sequer implicitamente, foi apreciada pelo Tribunal de origem, não obstante terem sido opostos Embargos de Declaração, para tal fim.

Por essa razão, à falta do indispensável prequestionamento, não pode ser conhecido o Recurso Especial, no ponto, incidindo o teor da Súmula 211 do STJ ("inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição dos embargos declaratórios, não foi apreciado pelo Tribunal a quo").

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

2. A falta de prequestionamento da matéria suscitada no recurso especial, a despeito da oposição de embargos declaratórios, impede seu conhecimento, a teor da Súmula nº 211 do Superior Tribunal de Justiça.

[.....omissis.....]

Assim, à mingua de prequestionamento, inviável a apreciação da aludida tese recursal.

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

[...omissis....]

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

[.....omissis.....]

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

[.....omissis.....]

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

[.....omissis.....]

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

(grifos do original)

Saliente-se, por oportuno, que parte dos conselheiros votaram pelas conclusões com relação aos fretes de produtos intermediários, uma vez que entenderam que não havia comprovação suficiente e necessária da natureza de referidos gastos.

III – Dispositivo

Diante do exposto, voto por conhecer em parte do recurso – declinando competência à 1ª Seção do CARF para julgamento da matéria atinente à autuação de PIS/COFINS sobre os incentivos do programa Desenvolve – BA -; na parte conhecida, por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)
Vinícius Guimarães

Voto Vencedor

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Redator Designado.

Com a devida vênia, ousou discordar das conclusões a que chegou o Ilmo. Conselheiro Relator, no que diz respeito às glosas efetuadas pela fiscalização e mantidas pela DRJ sobre aos créditos advindos dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da contribuinte.

A Recorrente, alega que não merece prosperar o v. acórdão recorrido em relação aos fretes sobre transferências, haja vista que as mercadorias objeto dos fretes em análise são transferidas para as filiais com a finalidade única e exclusiva de venda, ou seja, referidas mercadorias possuíam destinação específica aos clientes.

As normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Muitas vezes, por razões ligadas à logística de armazenamento e distribuição, no caminho, a mercadoria acaba passando por mais de um estabelecimento, até chegar ao seu destino final. Neste caso, devemos admitir créditos sobre a totalidade do gasto necessário para levar o produto final do armazém até o consumidor final. E, no curso deste trajeto, por motivos de ordem operacional, é possível que ele tenha de ser primeiro levado para outro estabelecimento, seja do titular ou de distribuidores, para depois, então, ser entregue ao cliente.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisões não unânimes, ressalta-se, decidiu pela possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos por se constituir como parte da "operação de venda".

Destaca-se parte do voto da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, no acórdão nº 9303-008.099:

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre os quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Frise-se a ementa do acórdão 9303-008.260, da 3ª Turma da CSRF, prolatado na sessão do dia 20 de março de 2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Conquanto a observância o critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.

Recurso especial do contribuinte provido.

Referida despesa, qual seja, transferência do produto acabado para o centro de distribuição se equipara a operação de venda, posto que sua remessa ao centro de distribuição é para comercialização do produto produzido.

Desta forma, voto por reverter as glosas relacionadas aos fretes na movimentação de produtos acabados entre os estabelecimentos da própria recorrente.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Redator Designado.